

# 存在論的会計公準にかんする一考察

——井尻教授の測定論と公準論をもとに——

チヨン      ジェ      ムン  
全      在      紋

## 目 次

- I はじめに
- II 客観性および信頼性の概念規定
  - (1) 会計における概念の多義性
  - (2) 客観性と散布度
  - (3) 信頼性と偏り
  - (4) 客観性と信頼性の関係
- III 信頼性の概念の整理
  - (1) 信頼性と転位
  - (2) 信頼性と「真理」の諸概念
- IV 存在論的会計公準の提案
  - (1) 全体論と原子論
  - (2) 実念論と概念論

## I はじめに

会計理論を構成する諸概念には、従来アイマイなものがすくぶる多い。とくに、カギとなる概念ほどそうである。会計人相互の議論がしばしばかみあわないのも、そのためだと思われる。したがって、斯学の発展を期するためには、何よりもカギ概念を明確にする作業がまたれるのである。ただし、それはみかけほど容易ではない。会計理論の研究者のなかには、そのような作業に果敢にとりくむ人も少なくはない。わけでも、柔軟な発想をする研究者としては、井尻雄士教授をあげることができよう。

本稿では、井尻教授によるメタ測定論と公準論の成果を中心に、会計理論におけるカギ概念を考察してみたい。そのさい、当面の問題に関連すると思われる会計学者や哲学者たちの意見も若干援用する。そして、終章では、井尻理論の形而上学的仮定をさぐりだし、未熟なものではあろうが、会計公準にかんし本稿独自のひとつの提案をおこなう。

## II 客観性および信頼性の概念規定

### (1) 会計における概念の多義性

会計測定値の妥当性を判断するさい、判断基準としてしばしば「客観性 (objectivity)」や「信頼性 (reliability)」が採用される。たとえば、われわれはぶ厚い一束の用紙の枚数を計算するのに、いちいち数えあげないで、プラグマティックな観点から、その目方でもって測定するというようなことをよくおこなう。これは代替物による測定すなわち規約的測定 (有意的測定, measurement by fiat) の一例にすぎないが、このような場合、枚数を直接数えあげるといった測定方法以上に、測定値の客観性や信頼性に疑義が生じよう。<sup>1)</sup> したがって、減価償却や企業評価などに代表されるように、もし会計測定が規約的測定であるとき、測定値の客観性や信頼性はどのようにして主張できるのか、が大きな問題となる。意思決定会計において、あらゆる測定が規約的測定になることについては、デバインに即してすでに開示した。<sup>2)</sup> 彼の見方を容認すれば、すべての会計測定値に対し、完全な客観性や信頼性は期待できなくなるであろう。それだけに、つぎの疑問はわれわれ会計人にとって深刻である。すなわち、不完全ではあっても、ある程度の客観性・信

- 
- 1) 厳密には、連続量(たとえば目方)を数値化する過程を「測定 (measurement)」とよび、分離量(たとえば枚数)を数値化する過程は「計算 (counting)」とよばれる。しかし、「測定」という用語はまた、「計算」を含む意味で、若干ルーズな使われかたをする場合も多い。それゆえ、ここでは「測定」を広義に用いていることになる。
  - 2) 拙稿、「会計測定論への形而上学的接近」、『経済経営論集』、桃山学院大学、第20巻第1号、1978年6月、1—25ページを参照。

頼性は達成できるのだろうか。達成できるとすれば、それはどのようにして可能であるのか。

ただ、これらの疑問に答えるまえに、斯学における「客観性」や「信頼性」という術語の意味が従来とかく多義的だった、ということを知らなければならない。それらの術語の概念規定は各人各説だったといってもよい。たとえば、客観性の意味するものについても、

- (a) 正直で公平なこと、というような測定者や監査人の「心の状態」にもとめる説、
- (b) 非個人的あるいは外部的な証拠、というような「証拠のタイプ」にもとめる説、
- (c) 測定規則が精密であるほど測定者のちがいによる測定値の差異も小さい、という点に着目し、「測定規則の精密度」にもとめる説、
- (d) 以上のような客観性についての、いわば「原因」よりはむしろその「結果」に着目し、たとえば測定した結果が熟達した会計人のあいだで一致することにもとめる説、その他さまざまなものがある。<sup>3)</sup>

会計理論における客観性や信頼性というカギ概念がこのように多義的であっては、会計人相互の充実した議論も不可能である。斯学におけるこのような現状を打破する道は、何よりもまずカギ概念となる術語の意味を明確にし、一貫して用いることである。そのうえで、会計測定値の客観性や信頼性を高める方策が講ぜられるべきであろう。このような視角から、井尻・ジェディキやマクドナルドは会計測定におけるカギ概念を統計学の概念に還元し、従来よりも厳密な会計測定論を展開しようとする。<sup>4)</sup> 本章では、まず井尻に即

3) D.L. McDonald, "Feasibility Criteria for Accounting Measures," *The Accounting Review*, Vol.XLII, No. 4 (October 1967), p. 670.

4) 会計に対し統計学の援用をとなえた人として、古いところではピアマンがいる。彼によれば、客観的な証拠を重視する従来の会計報告書を補足するものとして、確率を中心とする統計理論の援用になる報告書が作成されるべきであるとされた。つまり、意思決定に有用な、未来の期待値を確率で示した会計数値の報告を強調するのである。

して、会計測定における客観性と信頼性の用法を紹介する。もっとも、彼自身は明示的に規約的測定の文脈で、客観性や信頼性に関する測定論を展開しているわけではない。だが、後述するように、たとえば次期の配当金を今期の利益額によって測定する場合の信頼性を問うというとき、あきらかに代替物による測定すなわち規約的測定（「次期の配当金」を直接に測定せず、「今期の利益額」という代替物によって、「次期の配当金」を測定しようとしている、の意）が背景になっている。本章は、このような規約的測定の側面にも注意しながら、井尻の測定論に検討を加えるものである。他方、マクドナルドは大筋において彼と同様の用法を提唱しているが、若干ことなる見方もしている。彼の見方についても、井尻説との対比で、次章にて紹介・検討しよう。

## （２）客観性と散布度

前節でふれたように、斯学における「客観性」という概念はすこぶる多義的である。それゆえ、井尻は会計の領域をこえて、「客観的」という語の一般的な語法からまず反省する。辞書によれば、それは、「心の外に存在している；別個のあるいは独立した存在を有している」と定義されている。<sup>5)</sup> この定義をもとに、たとえば会計における「客観的な利益」というものを外界の实在とみることは、理論的には便利な仮定である。しかし、現実には、そのような利益額はそれを測定する会計人の思考過程（thinking process）を経ずしては確定しないものであるため、会計において辞書的語法は採用しえない、と彼は主張する。その結果、彼は客観性を外界の实在としてではなく、測定者間の「合意（consensus）」にもとめるのである。統計学的には、この

---

しかし、いまだビジョンの提示にとどまり、井尻ほどの分析はなかった。

H. Bierman, Jr., "Probability, Statistical Decision Theory, and Accounting," *The Accounting Review*, Vol. XXXVII, No. 3 (July 1962), pp. 400-5.

5) *The Winston Simplified Dictionary* (Colledge Edition), cited by Y. Ijiri and R. K. Jaedicke, "Reliability and Objectivity of Accounting Measurements," *The Accounting Review*, Vol. XLI, No. 3 (July 1966), p. 476.

ような合意の程度は「散布度 (dispersion)」であらわされるが、彼は散布度の指標として、とくに「分散 (variance)」を採用する。<sup>6)</sup> すなわち、会計測定における客観性を「分散」でメタ測定 (テスト) しようというわけである。<sup>7)</sup>

それでは、井尻の説くところにしたがって、まず分散としての客観性をみてゆこう。彼はそれをつぎのような数式で表現している。<sup>8)</sup>

$$[1] \quad V = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2$$

ここでは、 $V$  は分散としての客観性、 $n$  は測定値の数 (すなわち、各人1回だけ測定するとすれば、測定者の数)、 $x_i$  は第  $i$  番目の測定者が出した測定値、 $\bar{x}$  は問題としている測定者のグループの各測定値の平均値、をそれぞれあらわすものとされている。[1] 式が統計学で用いられる「分散」とまったく同じものであることはいうまでもないであろう。すなわち、 $V$  の値が小さいほど、客観性が高いとみなされるのである。

もっとも、ここで注意しておきたいことがある。それは、彼が測定過程における独立変数として、(a)測定の対象となる目的物、(b)測定システム (測定

6) 井尻雄士、『会計測定の基礎』、東洋経済新報社、1968年、182ページ。

以下、この書物よりの引用は、「井尻、『基礎』、182ページ」のように示す。

客観性についてのこの定義は、井尻によれば、斯学におけるいわゆる「検証可能性 (verifiability)」の考え方と一致するものだと解説されている。マクドナルドは「再生可能性 (reproducibility)」と同義だという。

McDonald, *op. cit.*, p. 670.

7) マクドナルドは、この場合にはむしろ相対分散 (relative variance,  $V/\bar{x}^2$ ) を用いることを勧めている。これは測定単位の相違を克服する長所がある。反面、 $\bar{x}$  がゼロに近づくとも無限に大きくなるという欠点ももっている。

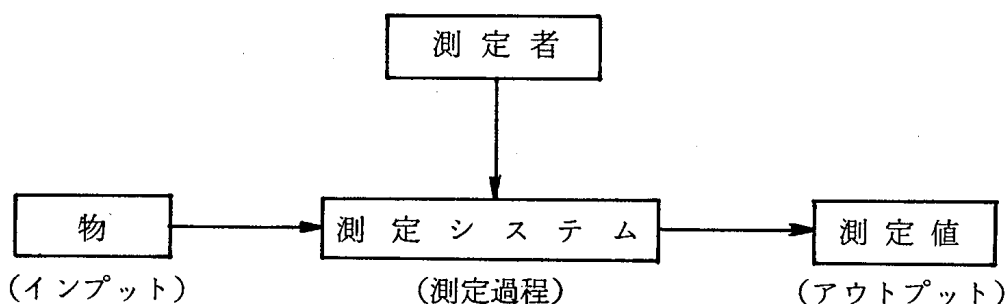
*Ibid.*, p. 672.

8) 井尻の『基礎』では、もっと分解された形の数式が示されているが、ここでは『基礎』のこの部分のもととなったつぎの論文における数式を紹介している。内容は同じであるが、表現が簡潔なためである。次節の信頼性にかんする数式についても同様である。ちなみに、[1] 式においてわざわざ自乗するのは、偏差 ( $x_i - \bar{x}$ ) の平均がゼロになってしまうからである。

Y. Ijiri and R. K. Jaedicke, "Reliability and Objectivity of Accounting Measurements," *The Accounting Review*, Vol. XLI, No. 3 (July 1966), p. 477.

規則と測定具からなる), (c)測定者, の3つを認識していることである。それらは測定過程におけるインプットであり, アウトプットとしての測定値との関係は以下のように図示されている。<sup>9)</sup>

図1 測定過程



測定値の客観性は以上の3つの独立変数によって規定されるのであるが,<sup>10)</sup> 井尻説では結果的には, 測定値の客観性を測定システムの客観性に帰趨させる体裁がとられている。このような帰趨は, いわゆる「偏相関 (partial correlation)」の考え方を導入してなされたものであり, その方法を略解すれば, つぎのようである。すなわち, 現金・商品・建物その他, 会計において測定の対象となる目的物は多様である。そこで, これら測定の対象となる目的物に対し, それぞれの分散を計算する。そして, 結果としてでてきた各分散の「平均値 (mean)」(必要な場合は加重平均) をとる。<sup>11)</sup> これによって, 独立変数としての「測定の対象となる目的物」は固定化され, 議論の焦点からはずされる。<sup>12)</sup> また, [1] 式における  $V$  (分散) が小さいことは, 各測定者

9) 井尻, 『基礎』, 182ページ。

10) マクドナルドにあっては, 以上3つの要素以外に, (d) 測定具を開発する費用や (c) 測定時間などもあげられている。そして, カネと時間をかけるほど, 測定値の散布度は小さくなるものと仮定されている。

McDonald, *op. cit.*, p. 668.

11) 加重平均をとるという意味は, 測定の対象となる目的物としての諸資産の場合, それぞれ, 資産全体に対して占める比率がことなるからであろう。たとえば, 資産が現金と商品とだけからなるとする。そして, 商品が現金の2倍である場合, 商品の分散を2倍にしたうえで, 資産全体に対する分散の平均値を計算 (3で割る) する, ということである。

12) 井尻, 『基礎』, 185ページ。

が同じ（もしくは似たような）測定値をもたらしたことを意味する。この場合、だれが測定したか、ということも問題ではなくなり、これまた議論の焦点からは当面はずされることになる。<sup>12)</sup> その結果、分散としての客観性は測定システムの客観性として考察されることとなり、複数の測定規則や測定具を相互に比較するよりどころとなるのである。<sup>13)</sup>

一例として、棚卸資産の評価にかんする測定規則について考えてみよう。その場合、測定規則として、「低価法による」と規定するルースなものより「原価法による」というような、もっと厳格な測定規則の方が、測定値の散布度は小さいことであろう。前者の場合、先入先出法をはじめとするいくつかの原価法以外にも、再調達原価の採用まで測定者の判断にゆだねられてしまうからである。それゆえ、後者の測定規則の方が客観性は高いとみなされ、その他の事情が同じであるとすれば、この測定規則が選好されることとなる。

ともあれ、測定値の散布度が小さい測定規則ほど、実践的価値が高いといえよう。ここで、「測定の対象となる目的物」を当面の独立変数とする場合も例にとろう。たとえば、固定資産の測定方法が不明瞭な特定の測定規則のもとでは、サービス業の企業利益（測定の対象となる目的物）測定の方が、製造業の企業利益測定より、散布度が小さいであろう。この場合、かりに測定規則を所与とすれば、サービス業の企業利益を測定することの方に、高い実践性がみいだされることとなる。<sup>14)</sup> デバインもいうように、われわれは測定できるものしか測定できないとすれば、<sup>15)</sup> 測定における実践的価値を規定

13) もっとも、がんらい、測定システム、測定の対象となる目的物、測定者という諸変数は、相互に補完的だという点に留意すべきである。たとえば、測定システムと測定者の補完性を井尻はこう述べている。「測定システムの客観性の程度は、それを用いて測定した結果、測定値にどの程度の合意があるか、逆にいうとどれだけ測定者に依存するかの程度によるものなのである。」

井尻、『基礎』、183ページ。

14) 井尻、『基礎』、183ページ。

15) C. T. Devine, *Essays in Accounting Theory*, 2 vols. (Berkeley, California: C. T. Devine, 1962), p. 156.

する実行可能性は、規約的測定の観点からも軽視されえない問題である。だが、実践的価値の高いことが、そく概念的に正しいことを意味するのではない。これについては、次節の信頼性のテストにまたなければならない。

### (3) 信頼性と偏り

ビアマンも「客観性」を「個人間の合意 (interpersonal agreement)」となし、井尻と同じ概念規定をおこなっている。ただ、会計測定において、客観性ばかり強調すれば、現金残高ぐらいしか測定が許されなくなる。財務諸表の利用者にとって必要なのは、何よりも会計情報の「有用性 (usefulness)」である。それゆえ、有用性のためには、客観性がある程度犠牲にされてもやむをえない、と彼は語っている。<sup>16)</sup>

有用性と客観性の差異について述べておこう。まずいえることは、客観性を散布度と解するかぎり、それは測定値の「利用目的」とはいちおうきりはなして考究されうるということである。しかし、有用性の方は利用目的を捨象しては考えられない。<sup>17)</sup> ただ、「有用性」という概念も客観性におとらず、いやそれ以上に従来アイマイに用いられてきたことはたしかである。概念がアイマイであることは、その中に多くの要因がもりこまれていることにも原因しよう。井尻によれば、会計における「有用性」は、タイミング・信頼性・正確性・目的適合性・重要性その他多くの要因からなりたっているとされる。<sup>18)</sup> このことをふまえたうえで、当面、彼は有用性を構成する諸要因のうち、「信頼性」だけを取りだす。そのさい、客観性の場合と同じように、信頼性なる概念についても統計学的手法により定義しなおし、議論を厳密にすべく努力する。かくして、

(a) 信頼性という概念の会計的意味を洗いなおすこと、

16) H. Bierman, Jr., "Measurement and Accounting," *The Accounting Review*, Vol. XXXVIII, No. 3 (July 1963), pp. 502-3.

17) 井尻, 『基礎』, 185ページ。

18) Ijiri and Jaedicke, *op. cit.*, p. 475.



(b) 信頼性と客観性との関係をあきらかならしめること、  
このふたつが信頼性にかんする彼の論功の目的となっている。

さて、井尻にしたがって、会計測定における信頼性をテストする手法を紹介してゆこう。彼は最初に「信頼性」という概念のもつ2つの意味を識別する。ひとつは、たとえば、「気圧計は実際の大気的气圧を測定するのが目的であるからそれを正しく反映するならば信頼性がある」という意味である。<sup>19)</sup> フリードマン流に表現すれば、これは「写実性」からみた信頼性の概念であるといつてよい。<sup>20)</sup> 信頼性のもうひとつの意味は、たとえば、気圧計を用いて明日の天候を予測できるか、という側面にもとめられる。<sup>19)</sup> 予測できる程度に応じて信頼性があるとみなすのである。フリードマン流に表現すれば、これは「予測力」からみた信頼性の概念であるといえよう。<sup>20)</sup> この意味での信頼性においては、気圧計が大気的气圧を正確に写実するかどうかではなく、気圧計を用いて明日の天候を予測するという、なによりも気圧計の利用者の「利用目的」が考慮されている点、これがポイントである。井尻は、会計測定値の信頼性を評価するにあたり、重要なのは後者の「予測力からみた信頼性」の概念の方だという。<sup>21)</sup> そして、2つのうち、この信頼性の概念を中心に議論をにつめてゆくのである。

いま、会計の情報提供機能から考えてゆこう。<sup>22)</sup> 会計情報の利用者は会計測定値を用いて、意思決定上必要な予測をおこなう。井尻の例にならって、かりに、次期の配当金を予測するという場合を想定してみよう。次期の配当

19) 井尻、『基礎』、186ページ。

20) M. Friedman, *Essays in Positive Economics* (Chicago: The University of Chicago Press, 1953), pp. 14-5.

21) ともあれ、井尻のいう2種類の「信頼性」は測定値をテストするさいのメルクマールであり、そのさい写実性ならびに予測力という側面からみつめるアプローチは、経済理論における仮説のテストにかんするフリードマンのアプローチと共通している。両者とも、写実性よりは予測力の方を重視している点はとくに興味ぶかいが、プラグマティズムの立場からは当然の帰結であろう。

ちなみに、フランクも、写実性に富む（彼の言葉では「理論的に正しい」）測定値と、予測力に富む測定値とは別個のものであると述べている。

金を予測するために、今期の利益額・今期の現金残高その他多くの会計測定値が「予測資料 (predictor)」<sup>23)</sup> として用いられることであろう。議論を簡単にするため、ここで彼はつぎのように仮定する。すなわち、次期の配当金測定に代えて、今期の利益額だけが予測資料として用いられ、規約的測定がなされるものとする。もし、 $t$  期の1株あたりの利益額（以下、「 $x$ 」とする）と  $t+1$  期の1株あたりの配当金（以下、「 $y$ 」とする）とのあいだには、過去の経験から回帰分析した結果、 $y=0.5x$  という関数関係がいちおうえられたとする。すると、 $x$  が10円であったとすれば、会計情報の利用者は  $y$  を5円と予測することであろう。

ところが、回帰分析は往々にして不完全なものである。いまかりに  $x$  が10円であったのに、 $y$  が4円だったとすると、配当金予測という目的にかんしては、利益額に対する、予測力からみた信頼性は低くなる。もし  $y$  が4円であったなら、 $x$  は8円であるべきだったと主張することであろう。つまり、 $y=4$  円という正確な予測をおこなうためには、 $x=8$  円でなければならない。逆にいえば、 $x=8$  円であってこそ  $y=4$  円となる。それゆえ、この場合、 $y(=4$  円) の予測のためには、 $x=8$  円が真値となるのである。かかる8円を彼は「主張値 (alleged value)」とよぶ。もし、実際値としての  $t$  期の利益額が8円以外の測定値となるのであれば、正しく  $t+1$  期の配当金 (4円) を予測できなくなる道理である。したがって、「主張値」8円と「実際値」10円との差を「信頼誤差 (degree of closeness to being right)」<sup>24)</sup> と規定する

W. Frank, "A Study of Predictive Significance of Two Income Measures," *Journal of Accounting Research*, Spring 1969, p. 124.

- 22) 井尻は会計の考え方をふたつに分類している。意思決定説と会計責任説である。前者が現在の定説であるが、彼は後者をいっそう重視する。ここでの「信頼性」はむしろ前者における概念である。したがって、井尻説の中心をなすものとはいえないが、本稿での議論にはさしつかえがない。

井尻雄士、『会計測定の理論』、東洋経済新報社、1976年、序 i、49ページ。

以下、この書物よりの引用は、「井尻、『理論』、49ページ」のように示す。

- 23) これはマクドナルドの用いた術語である。

McDonald, *op. cit.*, p. 665.

- 24) 井尻、『基礎』、189ページ。

のである。そして、このような信頼誤差の程度でもって会計測定における信頼性をメタ測定（テスト）しようとするのである。

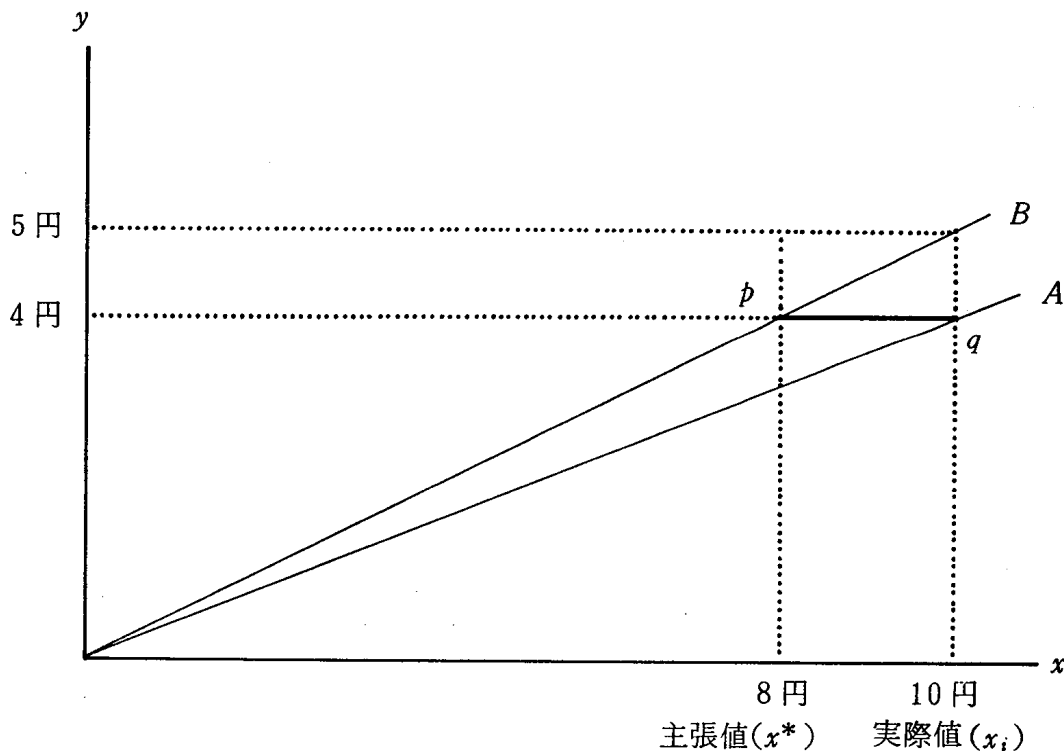
ともあれ、この意味での信頼性の概念においては、正しい数値（真値）とは予測者の立場からみて、こうあるべきであったという数値すなわち主張値である。つまり、実際値としての今期の利益額に対する真値は、写実性の意味での値（真の今期の利益）ではなく、次期の配当金予測という利用目的にてらして確定される値である。ここで注目すべきは、写実性における真値はただひとつと考えられるが、予測力における真値については、次期の配当金予測のため、将来の株価予測のため、その他利用目的に応じて、実際値としての今期の利益額に対する真値は異なってくる、ということである。たとえば、上例では配当金予測という目的の場合の真値は8円であった。しかし、株価予測という目的の場合、次期の1株あたり株価（以下、「 $z$ 」とする）48円、そして次期の株価と今期の利益額とのあいだには回帰分析から  $z=4x$  という関数関係をえていたとすれば、その場合、真値は12円ということになる。井尻説の場合、予測力における真値は、このように、複数になりうる可能性までもっている。いずれにせよ、客観性は利用目的にかかわらずメタ測定されるのに、信頼性の方は利用目的にかかわらしめてメタ測定されるところに大きな特色があるとされる。<sup>25)</sup> 彼の論功の意図をくみとり、 $x$ と $y$ の関係を図示すれば、つぎのようになろう。

もっとも、実際値10円というものも、測定者によってことなるであろう。所与の測定規則のもとで、 $X_1$ 測定者は12円と計算し、 $X_2$ 測定者は8円と計算

25) 井尻、『基礎』, 189ページ。

井尻のいうように、たしかに、予測力からみた信頼性は利用目的を捨象しては考えられない。利用目的に応じて真値のとり値は変るからである。しかし、もうひとつの信頼性すなわち写実性からみた信頼性の方は、利用目的をぬきにしても考えられよう。別に利用目的に応じて写実性からみた真値は変るわけではなく、ただひとつの値しかありえないからである。たとえば、「今期の利益の実際値」に対する写実性からみた「今期の利益の真値」が2つ以上もあることなど、想像すらしがたい。測定値における「信頼性」の一般的語法は、むしろ写実性からみた方である。この意味で、一般的

図2 信頼誤差



〈凡例〉  $x$  :  $t$  期の1株あたり利益  
 $y$  :  $t+1$  期の1株あたり配当金  
 $A$  : 実際の関係  
 $B$  : 予測者の考えている関係  
 $pq$  : 信頼誤差

することもありうる。そこで、客観性の場合と同じように、信頼性 ( $R$ ) を測定者各人の測定値 (実際値,  $x_i$ ) と主張値 ( $x^*$ ) との差の自乗の平均で定義する。これは「平均自乗誤差 (Mean-Square-Error)」とよばれる。彼は信頼性をつぎのような数式で表現している。

$$[2] \quad R = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (x_i - x^*)^2$$

この信頼性も測定の目的となる対象物に依存する。それゆえ、客観性の場合

---

語法をみだすような彼の信頼性にかんする概念規定も、さほど適切なものとはいえないかもしれない。彼の重視する「予測力からみた信頼性」は、一般的にはむしろ「有用性」や「目的適合性 (relevance)」と称されるにふさわしい概念だと思われる。しかし、彼の概念規定がまったく不当だともきめつけられないのである。というのは、彼の重視する「信頼性」を真理観とする哲学も存在するからである。これについては、次章で論じよう。

と同様、対象物の個々について信頼性を計算し、その計算結果を平均（必要なときは加重平均）することによって、測定システムの信頼性に帰趨せしむる必要がある。<sup>26)</sup>  $R$ の値が小さいほど信頼性は高いとみなされているのである。

ちなみに、統計学では「正確度 (accuracy)」と「精度 (precision)」とは区別される。前者は測定値が真値をズバリ測定している確かさ、後者はくりかえし測定された場合の測定値が一定の範囲内に集中する確かさである。井尻は、「われわれの客観性の定義は精度に対応し、信頼性の定義は正確度に対応する。ここでの正確度は真値 (true value) からの差異によって定義されている。」<sup>27)</sup>という。

#### (4) 客観性と信頼性の関係

われわれは〔1〕式において、客観性 ( $V$ ) は実際値 ( $x_i$ ) とその平均値 ( $\bar{x}$ ) との隔たりによってテストされることがわかった。そして、〔2〕式において、信頼性 ( $R$ ) は実際値 ( $x_i$ ) とその主張値 ( $x^*$ ) との隔たりによりテストされることがわかった。両式の形態の類似性や共通要素 ( $x_i$ ) に着目して、井尻は〔2〕式を以下のように変形してゆく。<sup>28)</sup>

$$〔3〕 \quad R = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n \{(x_i - \bar{x}) + (\bar{x} - x^*)\}^2$$

$$〔4〕 \quad R = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n \{(x_i - \bar{x})^2 + 2(x_i - \bar{x})(\bar{x} - x^*) + (\bar{x} - x^*)^2\}$$

$$= \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2 + \frac{2}{n} (\bar{x} - x^*) \cdot \sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})$$

$$+ \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (\bar{x} - x^*)^2$$

$$* \quad \sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x}) = 0, \quad \text{それゆえ,}$$

26) 井尻, 『基礎』, 192ページ。

27) 井尻, 『基礎』, 191ページ, 注9)。

28) Ijiri and Jaedicke, *op. cit.*, p. 481.

ここでの変形過程についても、表現が簡潔であることから、英語の論文にある方をもとに紹介している。

$$[5] \quad R = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2 + \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (\bar{x} - x^*)^2$$

\* [5] 式の右辺の第二項は  $i$  とは無縁であるので,

$$[6] \quad R = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2 + (\bar{x} - x^*)^2$$

\* [6] 式の右辺の第一項は [1] 式と同一であり,

$$B = (\bar{x} - x^*)^2 \quad \text{とおけば,}$$

$$[7] \quad R = V + B$$

[7] 式における  $B$  すなわち  $(\bar{x} - x^*)^2$  を彼は「信頼偏差 (reliance bias)」<sup>29)</sup> と定義する。[7] 式からわかることは、信頼性の概念は客観性の概念と無関係ではない、ということである。つまり、信頼性 ( $R$ ) は客観性 ( $V$ ) に信頼偏差 ( $B$ ) を加えたものであり、常に  $R$  は  $V$  以上になる (平均値と主張値が等しい場合にかぎって、 $R=V$ ) ということである。[7] 式をもとに、以下、客観性と信頼性の関係について彼の分析を紹介しよう。

多くの測定者が測定をおこない、測定値の度数分布が正規分布をなすものと仮定しておこう。すると、[7] 式からつぎのことが知得される。

- (a) 信頼偏差 ( $B$ ) を一定とすると、信頼性 ( $R$ ) は客観性 ( $V$ ) を高めることにより向上する。そして、逆もまた真である。それゆえ、図3にみられるように、測定システム1の方が測定システム2より信頼性の高いことがわかる。信頼偏差は同じでも、測定システム2の分散 ( $V_2$ ) が測定システム1の分散 ( $V_1$ ) よりも大きいからである。
- (b) 客観性が高いことはかならずしも信頼性の高いことを意味しない。なぜなら、分散は小さくとも信頼偏差の大きい測定システムもありうるからである。つまり、 $V$  の小さくなる以上に  $B$  が大きくなり、結果として  $R (=V+B)$  の値が大きくなることもあるからである。図4で示されているように、測定システム4は測定システム3より客観性は低い ( $V_4 > V_3$ ) が、信頼性は逆に高い ( $R_4 < R_3$ )。

29) 通常、統計学では “deviation” ( $x_i - \bar{x}$ ) が「偏差」と訳されており、“bias” は「偏り」と訳されている。後者は一般に、母集団の母数 (parameter) の真値と標本推定値 (sample estimates) の平均値との差、を意味する。井尻の訳語は特殊であるので注意を要する。

McDonald, *op. cit.*, p. 673.

図3 客観性と信頼性Ⅰ

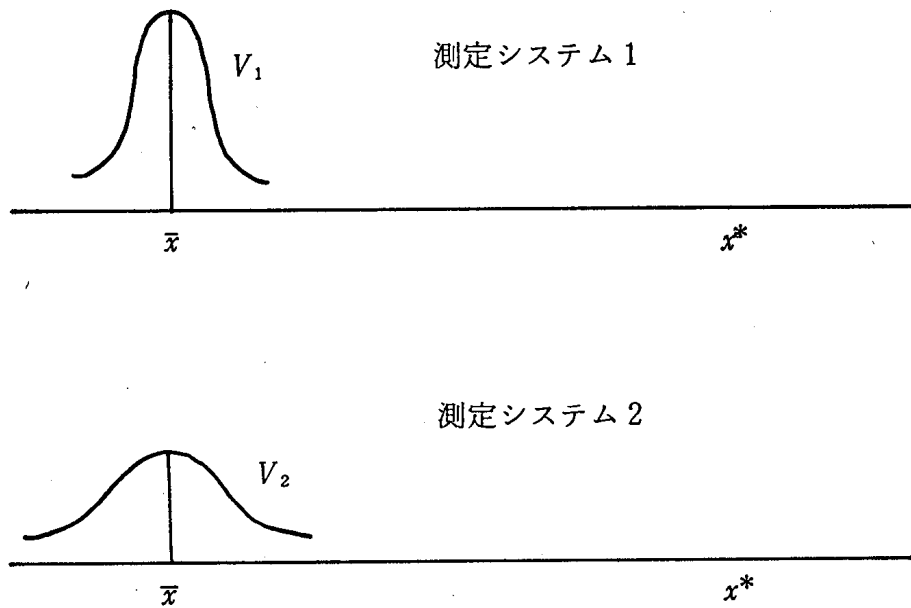
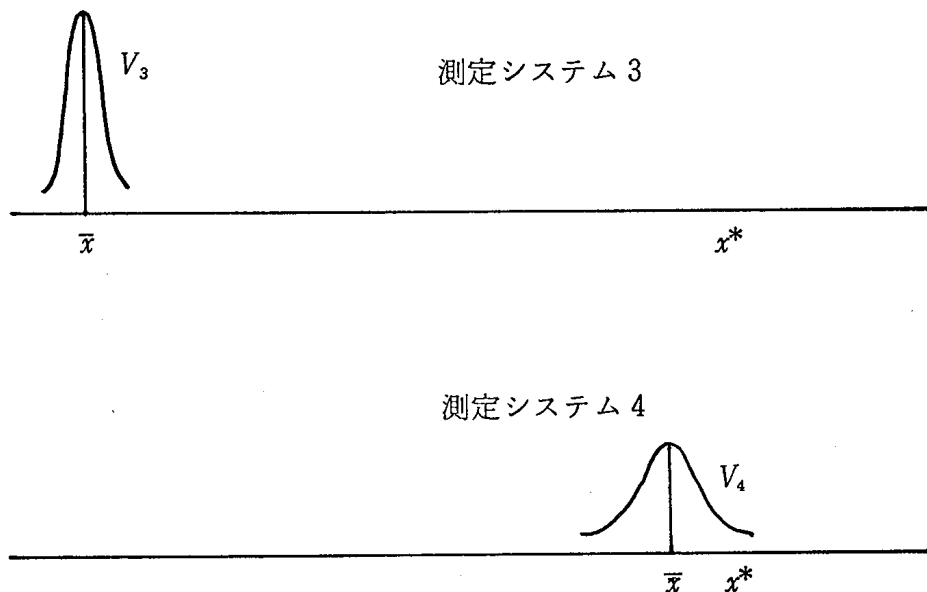


図4 客観性と信頼性Ⅱ



前述したように、いま問題視されている会計測定値の信頼性は、利用者の利用目的とかかわりのある概念である。それゆえ、会計情報の利用者がどのような情報要求（利用目的）をもっているかを知得していなければ、平均値（ $\bar{x}$ ）と主張値（ $x^*$ ）との隔たりが大きい会計情報しか提供できなくなる

う。意思決定会計の観点から時価主義を標榜する会計人の論拠も、これによりいっそうよく理解できると思われる。井尻の術語にそくしていえば、なるほど時価主義は取得原価主義にくらべ、会計測定値の分散（客観性）は大きい（劣る）。しかし、信頼偏差の小さいことが、それをつぐなっており、という論理展開であろう。「会計の測定システムを選択するにあたって客観性が唯一の基準であると考えてはならないが、そうかといって客観性をまったく無視して、もっとばく然とした有用性という基準のみにたよるのは少し早まっている。」<sup>30)</sup> 井尻の概念規定によれば、客観性は信頼性に、そして信頼性は有用性にそれぞれ包摂される概念であるので、大事なことは会計測定におけるそれぞれの概念間のバランスをとることである。これが彼の結論である。

### Ⅲ 信頼性の概念の整理

#### （１）信頼性と転位

マクドナルドは、会計測定の妥当性を判断する基準として、つぎの２つを識別する。<sup>31)</sup>

(a) 概念レベルでの判断基準〔べき (should) の問題〕

(b) 実行可能性レベルでの判断基準〔可能 (can) 性の問題〕

資産の評価基準を例にとれば、未来予想収入の割引現価の場合、概念としての妥当性は大きくとも、実行可能性 (feasibility) の方に問題がある。他方、歴史的取得原価の場合、実行可能性という判断基準の面での妥当性は大きい、概念レベルの方に問題がある。ここで用いられている術語を科学哲学の分野における一般的な用語に翻訳すれば、(a)は「理論的概念」の問題であり、(b)は「操作的概念」の問題だといってよい。マクドナルドによれば、従来の

30) 井尻、『基礎』，197ページ。

31) MbDonald, *op. cit.*, p. 662.



会計理論では、このふたつの問題がまま混同されており、それゆえ議論のかみあわない事態が生じたとされる。たとえば、*ASOBAT* の4つの基準についていえば、目的適合性 (relevance) は情報要求 (提供さるべきもの) に関連しているため(a)レベルのものであり、検証可能性 (verifiability)・不偏性 (freedom from bias) は提供情報 (提供できるもの) の質に関連するため(b)レベルのものだと主張する。<sup>32)</sup>

いま、(a)レベルの問題を捨象して、実行可能性の側面だけを考慮するならば、マクドナルドは測定値の散布度が小さいほど実行可能性は大きい、と主張する。<sup>33)</sup> たしかに、この意味での実行可能性のレベルに限定して議論するかぎり、会計測定の判断基準をテストするという作業はさほどむづかしいものではない。しかし、実行可能性の側面だけで、会計測定の妥当性をテストする問題が完全解決されるわけでもないのである。ひとたび、(a)レベルの問題になると、実行可能性のレベルにない問題が提起される。理論的概念 [(a)レベル] と操作的概念 [(b)レベル] とのあいだに「認識的相関関係 (epistemic correlation)」なる形而上学が介在するからである。<sup>34)</sup> 本節では、*ASOBAT* のいう「目的適合性」以外の(a)レベルの問題について検討しよう。不偏性すなわち信頼性における「真値」の問題がそれである。マクドナルドは不偏性を実行可能性レベルの問題だとわりきっているが、その考え方は後述しよう。しかし、不偏性はまた(a)レベルの問題としても検討されるべきだ、とするのがわれわれの見解である。

32) もうひとつの基準、すなわち、量化可能性 (quantifiability) は、にわかには分類しがたいという。会計を特定のタイプの測定と定義するならば、その基準はいわずもがなのものであり、会計を特定のタイプの測定と定義しないならば、その基準は会計の分野をある種のタイプの情報に限定する仮定である、と語っている。

*Ibid.*, p. 662.

33) *Ibid.*, p. 678.

34) 「理論的概念」、「操作的概念」、および「認識的相関関係」の意味と、会計理論に対するそれらのかかわりについては、つぎのものを参照されたい。

拙稿、「科学哲学に学ぶもの」、『企業会計』、中央経済社、第27巻第1号、1975年1月、138—143ページ。

井尻は「予測力からみた信頼性」の重要性を強調した。その場合、主張値が真値であるためには、 $y=0.5x$  という相関関係が絶対不変であること、これが条件である。しかし、 $t$  期の利益測定でもって、 $t+1$  期の配当金測定に代える規約的測定のような場合にあっては、完全予見が成立しないかぎり、絶対不変の相関関係をみいだすことなど期待しがたい。たとえば、 $t$  期の利益額以外にもキャッシュ・フローその他多くの要因が複雑にからみ、 $t+1$  期の配当金を左右するからである。それゆえ、主張値をもって真値となすとはいえず、現実にはやっかいな問題が多いのである。 $t+1$  期の配当金予測を確実に保証する相関関係の発見など不可能なわざであろう。すると、真値は未知となり、未知であるかぎり、すくなくとも井尻のいう信頼性（とくに信頼偏差  $\langle \bar{x} - x^* \rangle$  の項）概念は操作性をうしなうことになる。たとえ回帰分析により操作化しても、専門家の人為的な判断にゆだねられるところがあまりにも大きい。 $x_i$  と  $\bar{x}$  については既知であるから、彼のいう客観性の概念はあきらかに操作的な概念である。しかし、信頼性については、客観性の項は操作的であっても、信頼偏差の項の操作性には問題が多い。いずれにせよ、かかる2つの項から構成される彼の信頼性概念は、全体的にみて不明確なものとなる。それゆえ、ヘンドリクセンは、井尻のいう「信頼性」概念を会計測定の判断基準から除外する。そして客観性（検証可能性）と信頼偏差とを別個の判断基準として相互に独立させ、両者のトレード・オフを評定するという道をえらぼうとするのである。<sup>35)</sup> 本節で検討するマクドナルドも、「信頼性」なる術語を用いしないで、「客観性」と「偏り (bias)」(井尻のいう「信頼偏差」に該当) とを判断基準としてすえつける。この点では、ヘンドリクセンと同じである。しかし、それを超えると、ヘンドリクセンとも、井尻とも見解を異にする。

さて、これから真値に対するマクドナルドの見方を検討しよう。真値の見

35) E. S. Hendriksen, *Accounting Theory*, revised edition (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc.), 1970, p. 117.

方については、井尻の場合、2種類の真値が併記されていた。しかし、本節で論ぜられるマクドナルドの考える真値は、写実性からみた真値に限定されていることに留意しなければならない。<sup>36)</sup> もっとも、彼も井尻同様、会計測定値の予測力を重視することにはかわりがない。しかし、会計測定の妥当性を判断する基準としては、写実性からみた真値のみを問題とするのである。会計測定値が予測資料として用いられる効用は否定しないが、予測力からみた信頼性という見方における真値は考慮しないのである。以下、マクドナルドによる測定値のテスト法をみてゆこう。

マクドナルドもいうように、「誤差 (error)」とか「偏り (bias)」という概念は、もともと「写実性からみた真値」の存在を黙示している。<sup>37)</sup> さらに、とくに「偏り」というのは、統計学的な意味（いわば意味論的意味）とは別個に、倫理的にみて好ましくないという意味（いわば語用論的意味）をも付与されがちなので、彼は「偏り」に代えて「転位 (displacement)」という術語の使用を提唱している。つまり、当面の議論に余分な語用論的（表現的）意味をなるべく排除し、意味論的（指示的）意味に限定せんとするのである。それは意味論規則すなわち操作的定義を、使用するコトバ（すなわち、「偏り」に代えて「転位」）の角度からもなるべく明確にしようとの試みだといえよう。

統計学における「偏り」ないし「転位」の意味論的意味は、「母集団の母数の真値と、標本推定値の平均値との差」と定義されるものである。すると、「転位」とよびかえられたところで、それは写実性からみた真値が知得されないと操作的な判断基準とはなりえないわけである。<sup>38)</sup> たとえば、同一のものをさしを用いて、複数の測定者が、特定の本のタテの長さを測定したとする。その結果、平均推定値が9.25インチ、分散が0.0144インチであったとする。

36) McDonald, *op. cit.*, p. 675.

37) *Ibid.*, p. 667, p. 673.

38) *Ibid.*, p. 673.

この場合、平均推定値の転位は本の「真の長さ」に依存する。だが、「真の長さ」はいったいどのようにして知得されうるのか。かりに、その本を米国標準局 (the National Bureau of Standards) にもってゆき、いっそう精密なものさしを用い、いっそうテクニックのすぐれた測定者(複数)に測定してもらったところで、「真の長さ」は知得されえない。それらしきものはわかって、も、「真の長さ」だという保証はない。標準局に対し期待できることは、たとえば、その本の長さの平均推定値は 9.246859 インチで、分散が 0.0016 インチというような、少しく厳密な平均推定値と分散が知得されるだけであろう。写実性からみた絶対的な意味での真値はいぜん未知である。<sup>39)</sup> ここで「転位」概念は操作的に重大な困難につきあたる。

それゆえ、マクドナルドは「転位」を「次善の代案 (the next best alternatives) の平均値と当面の平均推定値との差」と再定義する。<sup>40)</sup> たしかに、このように定義しなおせば、2 種の平均値は操作的に知得されるので、「転位」概念は経験的な判断基準となる。しかし、そのかわり、厳密な意味での「写実性からみた信頼性」概念は空疎なものとなる。なぜなら、次善の代案の平均値が写実性からみた真値とピタリ一致する保証はどこにもないからである。いずれにせよ、彼のアプローチによっても、操作的に知得されるのは「精度」だけであり、写実性としての「正確度」は視界から見えかかる。「精度」とことなる「正確度」を視界に入れるためには、形而上学的な仮定が必要である。マクドナルドにあっては、「分散 (精度)」が小さくなるほど、同時に「転位 (正確度)」も小さくなるという仮定にたって、議論しようとするのである。<sup>41)</sup> 換言すれば、カネと時間をかけるほど、分散は小さくなり、転位も小さくなる (すなわち、ますます写実性からみた真値に近づくにちがいない) という仮定である。彼はこれを図 5 のように示している。(図 5 で

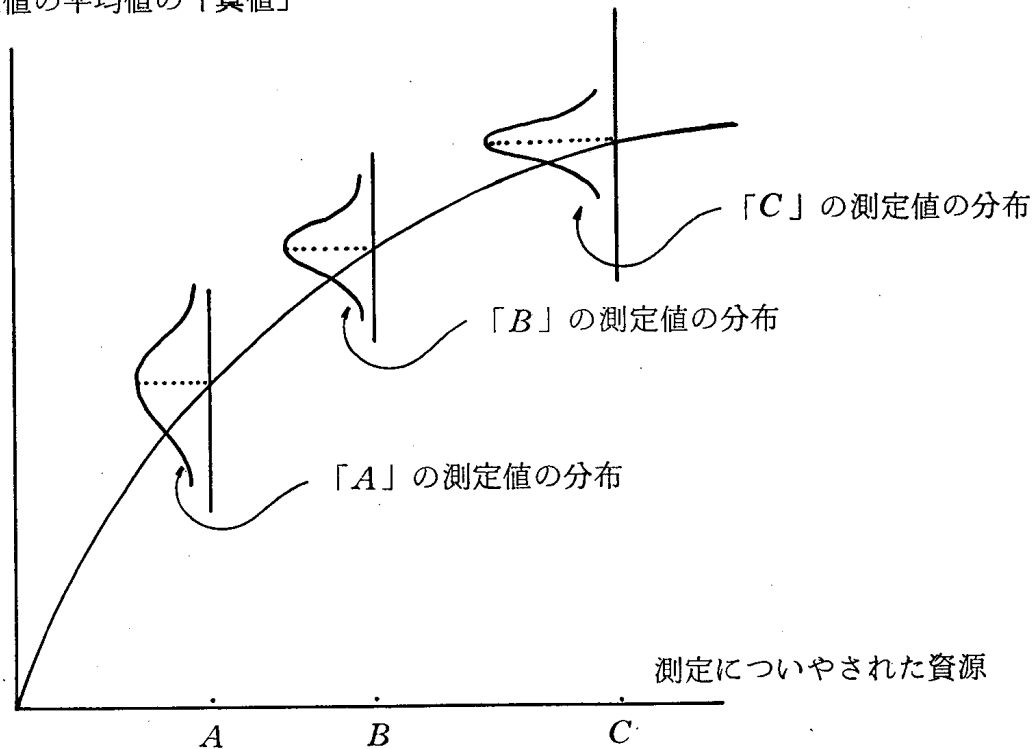
39) *Ibid.*, p. 674.

40) *Ibid.*, p. 675.

41) *Ibid.*, p. 668.

図5 真値は測定過程でついやされた資源の増加関数である。

測定値の平均値の「真値」



は、ついやされるカネと時間の大きさは、 $C > B > A$  である。)

転位にかんするマクドナルド説は、経験的にもたしからしい感じをわれわれに与えてくれはする。しかし、それはあくまでも形而上学的仮定にたつてのことである。カネと時間をかけるほど、平均推定値が写実性からみた真値に近づく、という絶対的な保証はないのである。ともあれ、井尻説では分散と信頼偏差とはいちおう別個のものとして議論されているが、マクドナルド説では、両者が相関関係をもつものとみられていること、この点に最大の相違点をみいだしえよう。

ここでわれわれが銘記したいのは、井尻やマクドナルドによる測定概念の次元についてである。叙上のように、彼らは統計学の概念を利用して、会計測定値における「客観性」や「信頼性」ないし「転位」を定義した。これまでに述べたように、「偏り（信頼偏差）」の項の操作性には問題があるが、彼らの定義はいちおう統計的に経験的な意味が付与されており、したがって、

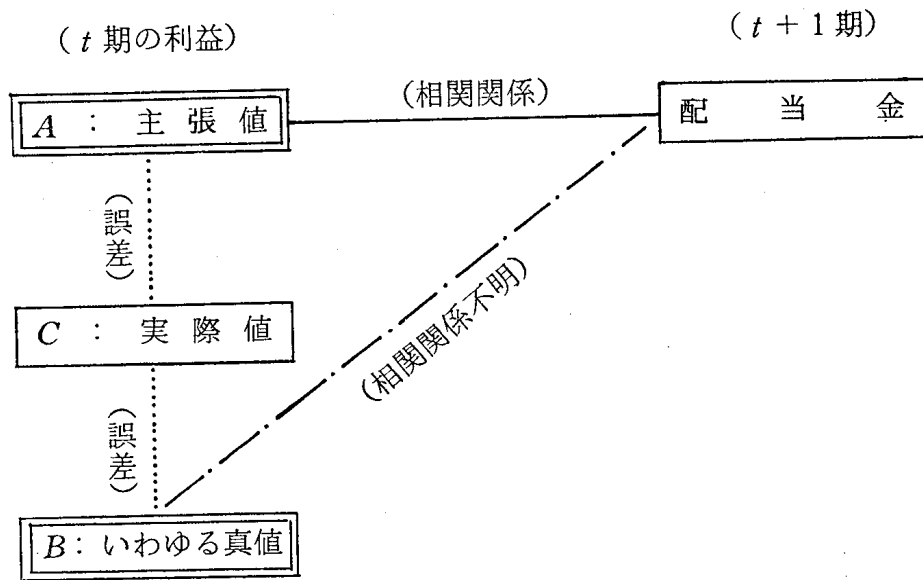
操作的定義だったとはいえる。しかし、そのような定義による客観性や信頼性の操作的概念は、会計理論を直接構成する理論的概念と認識的相関関係をつうじて連結されるところの操作的概念ではない。本稿でとりあげられた会計測定における「客観性」や「信頼性」は、メタ測定されるものである。つまり、測定値のもつなんらかの属性について、もういちど測定するものであり、いわば「測定の測定」である。したがって、それらは「会計のメタ理論（会計理論を議論の対象とする理論）」の次元における概念である。このような次元の相違はとくに注意しておきたい。すなわち、彼らの定義は操作的定義であっても、「会計の対象理論（会計理論ではなく、会計現象そのものを議論の対象とする理論）」における操作的定義ではないため、会計の対象理論に対して直接経験的な意味を付与するものではなく、会計の対象理論における経験的意味の程度を測る、いわば「ものさし」の役割をはたすものである。

## （２）信頼性と「真理」の諸概念

以上、会計測定値における客観性や信頼性をテストする方法にかんして、井尻およびマクドナルドの説を忠実に紹介するべくつとめると同時に、問題点のいくつかについても指摘してきた。本節では、とくに彼らの説における「信頼性」概念の差異について、科学哲学の成果を借りながら検討してみたい。前述のように、井尻説においては、信頼性とは「測定値の真値からの隔たり」とされる。しかし、この「真値」という術語はくせ者である。というのは、井尻説では２種類の「真値」が述べられているからである。これは彼が２種類の信頼性を並立させたことに起因する。すなわち、「写実性」からみた信頼性と「予測力」からみた信頼性である。すると、ひとくちに「真値」といっても、「写実性における真値」と「予測力における真値」とのふたつがあることになる。彼の例示にならって説明しよう。前者の真値は、気圧計の示度に対する「実際の大気気圧」、あるいは、今期の利益測定値に対する「今期の真の利益額」である。後者の真値は、「明日の天候」を確実

に予測可能ならしめるべき気圧計の示度，あるいは，「次期の配当金」を確実に予測可能ならしめるべき今期の利益測定値である。後者の真値は主張値ともよばれ，彼の重視する信頼性概念はこれをもとにしていた。

図6 2種類の真値



ちなみに，2種類の真値の関係は図6により説明されよう。井尻説においては，「写実性からみた信頼性」は「BとCとの関係」概念であり，「予測力からみた信頼性」は「AとCとの関係」概念である。前節でとりあげたマクドナルドの語法にもみられたように，真値としては通常Bが意味される。それゆえ，図6では，便宜的にBには「いわゆる」という形容詞を付した。ここでとくに留意したいことは，A（主張値）とB（いわゆる真値）とが一致する必要はない，ということである。測定具や測定規則をいかにリジッドなものにしても，いわゆる真値（絶対的に正確な意味での）は永遠に未知のままであろう。また，ありえないことだが，かりに既知だとしても，意思決定に必要な情報はそのような値だとはかぎらない。例示にならって言えば，予測資料になる利益測定値として必要なのは，次期の配当金予測を可能ならしめる主張値であって，いわゆる真値ではない。あえていえば，いわゆる真値としての利益額から大きな隔たりがあっても，配当金予測を可能に

する利益測定値であれば、それでよいのである。井尻は「真値」の一般的語法から逸脱して  $B$  以外に  $A$  をも真値とよんでいる。そして、むしろ後者に焦点をあわせるのは、予測力を重視する意思決定会計において、 $A$ こそ会計情報の利用者が必要とする値だからに他ならない。

対立するふたつの真値の種差をあきらかにするには、ラッセルの所説が有効である。いま、「真値」を「真理」に、「実際値にかんする情報」を「命題(文の意味)」<sup>42)</sup>に、それぞれおきかえるふくみで考察してゆこう。ラッセルによれば、命題の真理観はつぎの4種に分類されうるといふ。<sup>43)</sup>

- (a) 「主張力保証性 (warrented assertibility)」としての真理
- (b) 「確率 (probability)」としての真理
- (c) 「整合性 (coherence)」としての真理
- (d) 「対応 (correspondence)」としての真理

(d)は伝統的な真理観であり、「真理対応説」とよばれている。これは、「命題」とその命題が指示する「事実」とが一致(対応)していることをもって命題の真理を考える説である。ラッセル自身はこの真理観にたっている。たとえば、地図(紙面にあって単なるインクのしみとしての地図ではなく、厳密には地図の意味すなわち地図を構成する命題)は現地と一致していることをもって真(理)だとみなされるのである。

(a)はデューイをはじめとするプラグマティストの真理観であり、「真理有用説」とよばれる。これは、ある命題が、それにしたがって行動した場合に、有機体の環境に対する適応を「保証」するとき、真理とみなすのである。たとえば、地図を読図することにより、現地において旅行する、という場合について考えてみよう。この場合、地図とそれにしたがってなされた行動(旅

42) 「実際値にかんする情報」というのは、この場合、たとえば、「今期の利益測定値は10円である」という文を想定し、その文の意味を考えるということで、「命題」に置換されうるといえよう。

43) バートランド・ラッセル(毛利可信訳),『意味と真偽性』,文化評論出版,1973年,317ページ。



行)が意図したとおりだった(適応できた)とすれば、このような適応という結果にてらして、地図を構成する命題は真理だとみなされるのである。<sup>44)</sup>

(b)は「確率」を「真理」に代替させるライヘンバッハの説である。これにはふたつの形式があるとラッセルはいう。すなわち、ひとつは、「ある命題がコトバで与えられたとき、それが真であることに絶対の確信をもつことはできない」という説と、もうひとつは、頭から『真』という概念は不必要な概念だ」という説である。<sup>45)</sup> 前者は「ある命題はたしからしい」という意味で確率を用いる説であり、マテシッチによれば、背後には真理対応説がよこたわるとされる。後者は対応説の真理観にとらわれず、ある命題が適応行動を可能にする頻度として確率を用いる説であり、同じくマテシッチによれば、背後には真理有用説がよこたわるとされる。<sup>46)</sup>

さいごに、(c)はヘーゲル派や一部の論理実証主義者による真理観である。

これは、命題間の形式的・論理的な整合性をもって、真理と定義するもので

44) 真理有用説では、真理が、命題の結果に対するよしあし(満足・不満足)を基準に判定されるという点について、さまざまな批判がなされている。たとえば、ある人物Aが「音信不通の叔父がどこそこにいる」という、対応説からは偽の命題をもって、その地にむかうとする。その途中で、Aがこれまた音信不通の叔母に会い、それがきっかけとなって、その後その叔母から遺産をAがもらうことになった場合、上の命題は満足な結果をAにもたらしたので、Aにとって真だということになるが、これは奇妙ではないか、という批判である。

このような批判に対する答として、デューイは、真偽を確定する基準としての結果とは、命題にもられた問題を解決するようなものにかぎる、と述べ、叙上のような場合は有用説の真理から斥けている。つまり、有用説にいう真理とは、対応説にいう真理のうちの、適応行動に資する部分だということをにおわせる発言もしているのである。ともあれ、有用説と対応説とではもともと観点がことなるため、正確性を欠く表現となるやもしれないが、デューイのいう両者の相違をあえて整理すればつぎのようになろう。すなわち、「真理有用説における真理とは、対応説における真理の部分集合である。」はたして、このことが真理有用説の根底にある思想だと理解してよいのかどうか。今後の課題としたい。

ラッセル(毛利訳)、上掲訳書、355ページ。また、つぎも参照のこと。

バートランド・ラッセル(市井三郎訳)、『西洋哲学史 3』、みすず書房、1970年、817ページ。

45) ラッセル(毛利訳)、上掲訳書、350ページ。

46) R. Mattessich, *Die wissenschaftlichen Grundlagen des Rechnungswesens* (Düs-

ある。たとえば、数学や論理学におけるトートロジーを真（理）とみなす場合がこれである。この真理観においては、真理は経験ときりはなされた概念となる。<sup>47)</sup> この真理観のように、もともと経験的な真（理）など存在しないとするのもひとつの考え方として成立するが、「真（理）」の語法を命題間の論理的整合性のみに限定するのは、すくなくとも一般的ではない。

さて、以上の議論をもとにして、井尻やマクドナルドのいう真値の内容を検討してみよう。真値にかかわる彼らの信頼性概念が、統計学を援用していられているところからもあきらかなように、いちおう真理確率説を基底にしたものとして解するのが自然であろう。だが、叙上のマテシッチの見方が正鵠をえているとすれば、真理確率説は真理対応説と真理有用説とに還元される。すると、井尻のいう「写実性からみた信頼性」は実際値（命題）といわゆる真値（命題の指示する事実）との関係をあつかうので真理対応説に、また、「予測力からみた信頼性」は実際値（命題）と主張値（適応行動を保証する命題）との関係をあつかうので真理有用説に、それぞれかさねあわせうる概念だと解釈できよう。とくに注意したいことは、前者の信頼性は適応行動上の利用目的にかかわりのないものであるが、後者のそれは利用目的を捨象しては考えられないものになっている、ということである。ここに、井尻のいう2種類の真値の種差が浮き彫りにされた。また、マクドナルドのいう真値は、真理対応説にもとづくことはいうまでもないであろう。

---

seldorf: Bertelsman Universitätsverlag), 1970, S. 264-5, 267.

リチャード・マテシッチ（永野則雄訳），『会計の科学的基礎』，「第8章：会計とシステム分析の認識批判的諸問題」（未公刊，プリント），1974年，69—72ページ，77—8ページ。

永野則雄，「会計学方法論の現状と課題」，『山口経済学雑誌』，山口大学，第24巻第4・5号，1975年，633ページ。

47) ラッセル（毛利訳），上掲訳書，156ページ。

#### IV 存在論的会計公準の提案

##### (1) 全体論と原子論

つぎに、われわれは会計公準にかんする井尻説を検討してみよう。いうまでもなく、会計公準とは会計処理の基礎にある前提ないし仮定をいう。たとえば、定額法や定率法が「継続企業の公準」を前提にしているというのは、よく知られているところである。ただし、会計公準はもともと無意識に前提されていたものである。つまり、会計の世界においては、定額法や定率法という減価償却の会計処理が先行し、継続企業の公準はそのあとで発見され明示されたものなのである。会計公準を明示する理由は、会計理論における論理整合性を獲得するためである。換言すれば、公準を明示することにより、特定の会計処理の意義（ないし正当性）をその理論体系のなかで説明しようとするものだといってよい。それゆえ、現在一般にみとめられている会計公準以外にも、斯学の進歩により、まだまだ新しい会計公準が発見されてゆくことであろう。会計公準にかんして、本章の末尾でなされるひとつの新しい提案も、この趣旨にそうものである。

現行の制度会計すなわち歴史的原価主義会計では、会計公準として一般的な同意をえているものは、おおむねつぎの3つである（以下、「通説」と称する）。すなわち、企業実体・継続企業・貨幣評価である。<sup>48)</sup> 井尻説では、通説よりもはるかに抽象化がおしすすめられ、支配・数量・交換だとされている。<sup>49)</sup> いわゆる通説と井尻の公準論とを照合するとき、両者のあいだには微妙なズレが看取される。詳細な比較検討は別の機会にまたなければならないが、当面の目的に必要な範囲内で照合してみよう。まず、通説にいう「企業実体」は、井尻説では、「支配公準」にふくまれている（井尻にあっては、「公準」ではなく、「公理」というコトバが用いられているが、同義である）。

48) 染谷恭次郎、『全訂 現代財務会計』，中央経済社，1977年，25ページ。

49) 井尻，『理論』，4～6章参照。

また、「貨幣評価」の方も、彼の一連の公準から論理的に導出されうるとしている。<sup>50)</sup> ここで検討したいのは、「継続企業」の公準が彼の公準論においてどのように包摂されているのか、ということである。

継続企業の公準は、制度会計における未来の仮定の典型である。なぜならかりに10年を耐用年数として減価償却会計をはじめるとすることは、企業の未来の生命が10年以上だという仮定なくしては正当化されえないからである。制度会計が単純に過去計算だとわりきれない理由もここにある。<sup>51)</sup> それはさておき、企業の生命の未来における継続性は、井尻説では「認識基準」という概念に反映されている。認識基準とは、「主体の支配下にある財の将来の変化を認識する範囲を決定し、そこで認識されたものについてのみ会計測定の対象にするというものである〔傍点筆者〕」。<sup>52)</sup> 認識基準は交換公準にふくまれる、と彼はいう。<sup>53)</sup> しかし、このことにより、通説の3公準がすべて井尻のいう3公準に包摂された、とはいえない。この点をつぎにあきらかにしよう。

継続企業の公準に対立するのは清算公準である。このことは、ドイツにおける静態論から動態論への変遷をおもいおこせばあきらかである。静態論で仮定されていた清算公準を批判し、継続企業の公準をたてて動態論が誕生したとき、継続企業概念は2つの要素でもって構成された。ひとつは未来におよぶ企業の経営継続性であり、もうひとつは資産の有機的結合ということである。<sup>54)</sup> われわれは、前者の要素については、たしかに交換公準に反映さ

50) 井尻、『理論』、106ページ。

51) 青柳文司、『会計士会計学』改訂増補版、同文館、1969年、90、169ページ。

52) 井尻、『理論』、191ページ。

53) 井尻、『理論』、108ページ。

ちなみに、井尻説における「認識基準」に似た発想は、古くは沼田学説にもみうけられるところである。

沼田嘉穂、「期間的貸借概念と会計資産・負債・資本の実体」、『会計』、森山書店、第65巻第2号、1954年2月、17—34ページを参照。

54) 黒沢清、『近代会計学』改訂増補版、春秋社、1964年、71ページ。

れていることをみとめる。しかし、後者の要素については、通説と井尻の公準論とのあいだにはズレのあることを指摘せざるをえないのである。

いま、議論を簡単にするため、貸借対照表の貸方を捨象して考えれば、清算公準に対する後者の要素のポイントは、清算公準では企業全体の価値を個々の資産価値の単純総計であると仮定しているのに対し、継続企業公準ではそのような単純総計では説明できない一体としての総資産価値を仮定している、ということである。つまり、清算公準は各種資産の「個別性」に着目するのに対し、継続企業公準は総資産の「一体性」ないし「全体性」に着目するものである。これは、まさに古くから哲学者をなやませてきた、あの「全体論か原子論か」という論争の会計理論版であるといえる。この論争は哲学者たちのあいだでもいまだ未解決であり、斯学でもたやすくは決着がつきそうにない。たしかに、制度会計の一般論としては、動態論は静態論を陵駕したかにみえる。（もっとも、スクラップ化した資産や倒産時のような場合には、現在でも清算公準による。）しかし、近時、チェンバースなどが動態論の制度会計を批判して、売却時価主義評価を強調していることは興味ぶかい。彼の評価論の前提は、資産価値の「分離可能性」<sup>55)</sup> すなわち原子論である。まさしく、このままでは、原子論の静態論から全体論の動態論へ、そしてその動態論からふたたび原子論の時価主義へと、歴史はくりかえされかねない様相を呈している。本章では、このような錯綜した現状にたいし突破口をきりひらく手がかりとして、井尻説にひそむ形而上学的仮定を吟味したいのである。

その前に、井尻の公準論における全体観についてふれておかなければならない。基本的には、井尻は原子論に立脚する。それは、数量公準をかけるにあたり、そこでは「加法性」が不可欠の性質だと述べていることからあき

55) R. J. Chambers, *Accounting, Evaluation and Economic Behavior* (New Jersey: Prentice-Hall Inc.), 1966, p. 103.

らかである。<sup>56)</sup> 加法性とは、全体の数量がその部分の数量の合計と等しくなるような性質をいう。加法性がすぐれて原子論にもとづく性質であることはいうまでもない。ただし、現行の制度会計では、原子論に立脚しては、説明不可能な会計処理が混在していることもたしかである。いわゆる「のれん」の評価がその典型例である。このことは井尻自身もみとめている。まこと、彼もいうように、「のれんは深刻な統合問題を提起する。」<sup>57)</sup>

だが、井尻のアプローチによれば、のれんの評価は歴史的原価主義会計の範囲外にある問題だとされる。つまり、時価をふくむ「公正価値」の問題に属するといっているのである。「企業全体の公正価値がその所有する財の公正価値の合計とまったく異な」<sup>58)</sup>るので、公正価値には加法性がない。つまり、のれんの評価は全体論によることなくしては、説明不可能だということまでは気づいているのである。しかし、井尻の公準論を理解するうえで重要なことは、彼によれば、現行の制度会計のもとでは、公正価値の利用は「例外的」<sup>59)</sup>であり、99%以上は加法性のある歴史的原価評価によっている、とみられていることである。<sup>60)</sup> いいかえれば、現行の制度会計ではほとんどが加法性のある歴史的原価によるため、井尻は「数量」を会計公準としてかかげたものと推察される。この点は、企業の諸資産の価値は一体のものであるとして、個々の資産評価額の加法性をいわば100%問題視しなかったシュマーレンバッハの動態論と大きくことなるところである。<sup>61)</sup> 継続企業公準の淵源を

56) 井尻、『理論』, 88ページ。

57) 井尻、『理論』, 140ページ。

58) 井尻、『理論』, 140ページ。

59) 井尻、『理論』, 138ページ。

60) 井尻、『理論』, 136ページ。

ただし、物価変動のあるときは別である。そのさい加法性を維持するためには、一般物価指数にもとづく修正が必要だと彼は説いている。つまり、歴史的原価主義は修正原価主義をふくむ会計理論だとみているのである。これは、貨幣的財産の増殖こそ企業の本質的目標だとする見方に由来するものであろう。

井尻、『理論』, 131, 146ページを参照。

61) エ・シュマーレンバッハ (土岐政蔵訳), 『動的貸借対照表論』 第7版, 森山書店, 1950年, 56ページ。

シュマーレンバッハの動態論にもとめるとき、この公準については、資産の有機的結合という要素にかんするかぎり、井尻の公準論ではほとんど包摂されていないことが理解されるのである。井尻の表現法にならえば、せいぜい「1%以下」の包摂にすぎない。われわれが、井尻の公準論を「基本的には」という副詞をそえて、原子論に立脚するとみるゆえんである。はたして、制度会計における評価の基礎として、全体論は井尻のいうように1%以下しか占めないのか。それとも、シュマーレンバッハのいうように100%占めるとみるべきなのか。いずれとも容易には判断しかねるむづかしい問題である。

## (2) 実念論と概念論

いずれにせよ、全体論と原子論というふたつの全体観を哲学の分野で論議される存在論 (ontology) にかさねあわせれば、全体論は実念論に、そして原子論は唯名論ないし概念論と吻合する。この点についてのたちいった解説は、すでに発表されたふたつの拙稿においてなされているところであり、ここではそれをくりかえさない。<sup>62)</sup> ただ、井尻の公準論についてここで確認しておきたいのは、彼の存在仮定は概念論に符合する、ということである。唯名論者もまた原子論に立脚するが、その存在仮定は思考の内においても普遍の存在を排除するきびしい見方であるため、とうてい井尻のとり立場だとは考えられないためである。この点をもうすこし具体的に解説するために、われわれはいまいちど彼の「客観性」と「信頼性」の概念にたちかえり、その存在仮定を吟味してみよう。そうすれば、井尻の形而上学的仮定の内容はいっそうあきらかになるはずである。

まず、客観性の方からみてゆこう。「客観性」の实在性についていえば、それは「個体」ではなく「普遍」である。なぜなら、時空の枠組のなかでその存在を問えないからである。井尻のように、客観性という普遍を外界の实在とはみないで、測定者という人間の思考過程における「合意」に帰着さ

62) 本注 2) および 34) にかかげたものを参照されたい。

せるのは、すくなくとも実念論の存在仮定ではない。それはデバインと同様の概念論か、もしくは唯名論の存在仮定である。けだし、思考の内の存在としてであれ、普遍としての「客観性」を語る以上、それはいちおう概念論の存在仮定だとみなされえよう。

また、もうひとつの「信頼性」についても同じことがいえる。既述のように、井尻は信頼性にかんし2種類のものをあげ、「予測力からみた信頼性」の方を重視した。ここで注意したいことは、その場合、信頼性における真値としての主張値は、思考の外にある数値ではない、ということである。かかる真値は会計情報の利用者の思考の内で想定され、適応行動（たとえば、次期の配当金予測）を保証する数値（たとえば、 $y=0.5x$ を保証する  $x < \text{今期の利益測定値}$ ）である。「写実性からみた信頼性」におけるいわゆる真値が、マクドナルド説にみられるように、<sup>63)</sup> 未知ではあっても思考の外の実在として仮定されている場合と大きく様相がことなるのである。ともあれ、井尻の重視する信頼性（実際値と主張値の隔たりの程度）は、どの程度適応行動を保証するか、をしめす概念となっている。つまるところ、それは意思決定における行動資料としてのいわば「満足度」<sup>64)</sup> を意味するものにほかならない。満足するかどうかは、究極的には、会計情報の利用者の思考の内で決定されることである。したがって、精度（客観性）ばかりでなく、正確度（予測力からみた信頼性の場合）も思考の所産とされる点に、井尻学説の大きな特色をみいだせよう。

井尻にあたっては、個体ではなく普遍としての「客観性」は思考の外の実在ではなく、測定者の「合意度」にもとめられた。また、普遍としての「信

63) McDonald, *op. cit.*, p. 673.

64) 本稿の注 25) でも指摘しておいたように、ここにいる「満足度」はこれを「有用性」ないし「目的適合性」とよびかえる方が一般的語法にかなうであろう。しかし、井尻説においては、有用性は重要性・タイミング等とともに信頼性をも包含する概念として規定されているので、「有用性」という術語の使用をさけた。

井尻、『基礎』、195ページを参照。



「信頼性」も思考の外の実在ではなく、会計情報の利用者の「満足度」にもとめられた。合意度も満足度も思考の内の所産である。くどくなるが、信頼性の概念に対して、彼がその「予測力」にレゾンデートルをみいだしたことをばもういちど想起したい。意思決定に役立つ予測力という意味であり、彼がプラグマティストであることを示している。とりわけ、井尻は自他ともにみとめるプラグマティストである。<sup>65)</sup> 永井もいうように、一般にプラグマティストは概念論（構成主義）の形而上学に立脚する。<sup>66)</sup> つまり、普遍としての「信頼性」を思考の内に実在せしむる見方である。以上から、井尻の信頼性における存在仮定も概念論だと判定してよいであろう。すると、概念論の存在仮定こそが、「客観性」のみならず、「信頼性」概念をもつらぬく形而上学であり、彼の理論の背後にひそむ発想の源だったといえるであろう。

およそ、経験科学の理論はすべてその基礎に形而上学的な仮定を残した知識の体系だといいうる。会計理論もその例外ではありえない。論理の整合性を高めるため、会計理論においても存在仮定を明示すべきである。たとえば、会計においてのれんの評価問題を重視する論者は、実念論にもとづく「普遍実在の公準」とでも称すべき存在論的会計公準を明示すべきである。これを公準としてこそ、全体論に立脚する「のれん」の計上が正当化されることになろう。もちろん、多くの会計人のなかには、カトレット・オルソンのように、のれんごときは会計認識に値しないと説く論者もいる。<sup>67)</sup> ならば、そのときは、概念論や唯名論にもとづく存在仮定を会計公準として明示すべきである。いずれの場合にせよ、ことは、われわれの住む世界における究極的な

---

65) 井尻がプラグマティストであることは、つぎによくあらわれている。自己のよってたつ哲学を、これほど明確に述べた会計人もめずらしい。

円卓討論（黒沢清座長）、「会計情報システムと簿記理論」、『会計』，森山書店，第94巻第5号，1968年11月号，121—2ページ。

66) 永井成男，『科学と論理』，河出書房新社，1971年，44ページ。

67) G. R. Catlett and N. O. Olson, *Accounting for Goodwill*, Accounting Research Study, No. 10 (American Institute of CPAs), 1968, pp. 90-1.

存在は何か、と問うことにもかかわる問題である。それだけにむづかしい作業ではある。われわれは寡聞にして、過去にそのような会計公準を明示した会計人を知らない。将来の会計公準論はそこまで至るべし、とするのがわれわれの提案であり、いずれそこまで至るであろう、というのがわれわれの展望でもある。 (以上)

〔付記〕 本稿は1978年度のアンデレ・フェローシップによる研究成果の一部である。桃山学院大学同窓会に深謝するしだいである。